

**RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y
DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPON-
DE A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA (TRIBUTOS DERIVADOS
DEL REF Y TRIBUTOS CEDIDOS)
(De enero a abril de 2008)**

MARÍA ELENA SÁNCHEZ CORRALES

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de
Administradores Financieros y Tributarios

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Procedimiento de Inspección

- Acta inicial de conformidad en la que, antes de transcurrir el plazo del mes para que se produjera el correspondiente acto administrativo de liquidación, se puso de manifiesto por la inspeccionada su cambio de actitud, declarando no estar conforme con la propuesta de liquidación contenida en la referida acta (Resolución -R- de 31/03/08 -nº 38/1.552/2005 y desglosada 38/2.365/2005-, así como R. de 31/03/08 -nº 38/1551/2005 y desglosada 38/2.364/2005).

- Objeto del procedimiento (R. de 31/03/08 -nº 38/2.880/06 y desglosadas 38/3.073/06, 38/3.074/06, 38/3.075/06, 38/3.076/06, 38/3.077/06, 38/3.078/06 y 38/3.079/06; así como 38/2.877/06 y desglosadas 38/3.065/06, 38/3.066/06,

38/3067/06, 38/3.068/06 y 38/3.069/06, de igual fecha).

2. Notificaciones (R. de 31/03/08 -nº 38/1.868/2005 y acumulada 38/1.871/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

II. TRIBUTOS CEDIDOS

1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

- Infracciones y Sanciones. Declaración como exentas de determinadas participaciones en sociedades (R. de 25/03/08 -nº 38/662/06-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

- Base imponible del IP. Prescripción. Infracciones y Sanciones (R. de 25/03/08 -nº 38/662/06-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF**1. Impuesto General Indirecto
Canario (IGIC)**

- *Tipo Impositivo. Tipo cero. Artículo 27.1.1º Ley 20/1991 (R. de 31/03/08 -nº 38/304/08 y acumulada 38/305/08-).*

- *Infracciones y Sanciones Tributarias. Incumplimiento de las obligaciones de facturación. Criterio de graduación: incumplimiento sustancial de la referida obligación. Artículo 201.5 y 187.1 c) LGT-2003 (R. de 31/03/08 -nº 38/2.876/06-).*

- *Exportaciones directas e indirectas como operaciones exentas. Cancelación del régimen de depósito. Transferencias entre depósitos. Infracciones y sanciones (R. de 31/03/08 -nº 38/2.880/06 y desglosadas 38/3.073/06, 38/3.074/06, 38/3.075/06, 38/3.076/06, 38/3.077/06, 38/3.078/06 y 38/3.079/06; así como 38/2.877/06 y desglosadas 38/3.065/06, 38/3.066/06, 38/3067/06, 38/3.068/06 y 38/3.069/06, de igual fecha).*

**2. Arbitrio sobre Importaciones y
Entregas de Mercancías en las
Islas Canarias (AIEM)**

- *Solicitud de rectificación de declaración -tipo impositivo- ya admitida a despacho (R. de 22/01/08 -nº 38/847/07-).*

- *Exportaciones directas e indirectas como operaciones exentas. Cancelación del régimen de depósito. Transferencias entre depósitos. Infracciones y sanciones (R. de*

31/03/08 -nº 38/2.881/06 y desglosadas 38/3.080/06, 38/3.081/06, 38/3.082/06, 38/3.083/06 y 38/3.084/06, así como 38/2.878/06 y desglosadas 38/3.070/06, 38/3.071/06 y 38/3.062/06, de igual fecha-).

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS QUE AFECTAN al IGIC y al ITPAJD (exención prevista en el artículo 25)

1. *Concesión administrativa de obra pública (R. de 3/04/08 -nº 35/01323/2005-).*

2. *Adquisición de un terreno rústico con la finalidad de construir sobre él una edificación destinada a alojamiento turístico extra-hoteler y que a la fecha de terminación de las actuaciones inspectoras se encontraba pendiente de edificación (R. de 25/04/08 -nº 38/2.022/2005 y acumulada 38/2.023/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).*

3. *Adquisición de una parcela urbana que transcurridos más de cuatro años desde su adquisición, se encuentra todavía en fase de edificación (R. de 31/03/08 -nº 38/1.868/2005 y acumulada 38/1.871/2005, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).*

4. *Adquisición de dos fincas -terrenos originariamente rústicos, transformados en urbanos con condiciones urbanísticas asignadas de "casas aterrazadas hoteleras", y "bloques hotel", pendientes de edificación*

por la llamada "moratoria turística" (R. de 27/02/08 -nº 38/1.392/2005 y acumulada 38/1.393/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Procedimiento de inspección

- Acta inicial de conformidad en la que, antes de transcurrir el plazo del mes para que se produjera el correspondiente acto administrativo de liquidación, se puso de manifiesto por la inspeccionada su cambio de actitud, declarando no estar conforme con la propuesta de liquidación contenida en la referida acta

(debe observarse que el TEAR parte en su resolución del procedimiento de tramitación de las actas de conformidad dispuesto en el artículo 60.2 del -entonces vigente- Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986 (RGIT), de 25 de abril. Con el nuevo Reglamento -Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT)-, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que deroga al anterior, la citada posibilidad no resulta admisible, pues su artículo 184.4 prevé expresamente la imposibilidad del obligado tributario de revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta). Afirma el TEAR que, si bien el Inspector Jefe de Tributos decidió acertadamente tramitar el acta inicial de conformidad, según el procedimiento establecido para las actas de discon-

formidad, se incumplió -no obstante- uno de los trámites esenciales de este último procedimiento: la elaboración del correspondiente informe ampliatorio por el inspector actuario. Coincidiendo con la reclamante, el referido Tribunal considera que, si bien la ausencia del informe ampliatorio no le ha ocasionado una indefensión formal por cuanto ha podido acudir a este Tribunal mediante la interposición de la referida reclamación, sí ha mermado su capacidad de defensa; de ahí que se acuerde anular el acto administrativo liquidatorio impugnado -así como el sancionador derivado del mismo asimismo impugnado-, y retrotraer ambos procedimientos al momento de elaboración de dicho informe por el Inspector Actuario y su notificación al reclamante (**Resolución de 31 de marzo de 2008 -nº 38/1.552/2005 y desglosada 38/2.365/2005-, así como Resolución de 31 de marzo de 2008 -nº 38/1551/2005 y desglosada 38/2.364/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife**).

- Objeto del procedimiento.

Confirma el TEARC el criterio de la Inspección de Tributos de la Comunidad Autónoma de que el objeto del procedimiento inspector y el alcance de las actuaciones inspectoras, contenidos en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras (en virtud de lo previsto en el artículo 147 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-2003-), son obviamente los que delimitan el ámbito del procedimiento inspector, y no los informes internos que aconsejaron el inicio de dicho procedimiento, del cual no forman parte en modo alguno aquellos infor-

mes internos (**Resolución de 31 de marzo de 2008 -nº 38/2.880/06 y desglosadas 38/3.073/06, 38/3.074/06, 38/3.075/06, 38/3.076/06, 38/3.077/06, 38/3.078/06 y 38/3.079/06; así como 38/2.877/06 y desglosadas 38/3.065/06, 38/3.066/06, 38/3.067/06, 38/3.068/06 y 38/3.069/06).**

2. Notificaciones. Habiéndose puesto en duda por la reclamante la diligencia del agente tributario a la hora de realizar su labor de notificación, afirma el Tribunal que cuestionar la diligencia del agente sería lo mismo que dudar de cualquier notificación realizada por los empleados del Servicio de Correos cuando hacen constar que el destinatario resulta desconocido en una determinada dirección postal. Mas bien -señala el Tribunal- es la entidad reclamante la que debería preguntarse si quizás no ha tomado las medidas oportunas para poder ser fácilmente identificada en su propio domicilio fiscal (**Resolución de 31 de marzo de 2008 -nº 38/1.868/2005 y acumulada 38/1.871/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

II. TRIBUTOS CEDIDOS

1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

- Infracciones y Sanciones. Declaración como exentas de determinadas participaciones en sociedades. El Tribunal no reconoce a la reclamante que haya habido una interpretación razonable de la norma tributaria en su conducta sino que,

a juicio de este Tribunal, supone un incumplimiento esencial de la misma, en tanto que el Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece en términos claros tales supuestos. Refuerza tal afirmación la circunstancia señalada por el Tribunal de que el recurrente nada dice en sus alegaciones de cuales serían los argumentos que le han llevado a la duda o discrepancia, limitándose a manifestar una afirmación general acerca de la discrepancia sin entrar en detalles que la fundamenten lo más mínimo (**Resolución de 25 de marzo de 2008 -nº 38/662/06-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

- Base imponible del IP. Prescripción. Infracciones y Sanciones. Según expone el Tribunal el criterio de valoración que consiste en incorporar al patrimonio neto el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los bienes inmuebles integrados en el caudal relicto se estima conforme a Derecho al resultar la base imponible de este último Impuesto el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, resultando -añade el Tribunal- en este sentido superflua la práctica de nueva comprobación de valores. Por otro lado señala este Tribunal que el plazo de prescripción debe computarse a partir del día en que finalizaba el plazo para la presentación de la correspondiente declaración. Finalmente considera este Tribunal la conducta sancionable, al afirmar que junto a la

acción tipificada en la norma, concurre igualmente una conducta del obligado tributario que fue negligente, al observarse, cuando menos, una actitud irreflexiva o una omisión de la atención debida (**Resolución de 25 de marzo de 2008 -nº 38/662/06-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife**).

III. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

1. Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

- **Tipo Impositivo. Tipo cero. Artículo 27.1.1º Ley 20/1991. Suministros de energía eléctrica a determinadas instalaciones industriales -cuarto válvulas, estación bombeo, estación depuradora aguas residuales, caudalímetros, estación hidráulica, estación desalinizadora-**. El Tribunal, haciéndose eco del criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante de 16 de marzo de 2006, y teniendo en consideración Informe emitido por el Servicio de Valoración de la Dirección General de Tributos, concluye que -con excepción del suministro de energía eléctrica al cuarto de válvulas-, los restantes suministros de energía eléctrica deben ser considerados como directamente relacionados con la producción de agua y, en consecuencia, deben tributar al tipo impositivo del cero por ciento en concepto de IGIC (**Resolución de 31 de marzo de 2008 -nº 38/304/08 y acumulada 38/305/08-**).

- **Infracciones y Sanciones Tributarias. Incumplimiento de las obli-**

gaciones de facturación. Criterio de graduación: incumplimiento sustancial de la referida obligación. Artículo 201.5 y 187.1 c) LGT-2003). El Tribunal estima parcialmente la reclamación interpuesta por la entidad reclamante al entender que, no se motivó ni acreditó la concurrencia en el supuesto controvertido de los requisitos o condicionantes para que, conforme a lo dispuesto en el artículo 187.1.c) de la LGT-2003, se entendiera materializado un "incumplimiento sustancial" de las obligaciones de facturación. (**Resolución de 31 de marzo de 2008 -nº 38/2.876/06-**).

- **Exportaciones directas e indirectas como operaciones exentas. Cancelación del régimen de depósito. Transferencias entre depósitos. Infracciones y sanciones.** El supuesto de hecho planteado fue el siguiente. La entidad inspeccionada (a la que identificamos como TF) realizó determinadas operaciones de venta de tabaco rubio en favor de otra entidad mercantil (a la que identificamos como GC- la cual tenía establecimiento permanente en Canarias a efectos del IGIC al existir un representante autorizado de la citada entidad mercantil adquirente con poder suficiente para contratar en nombre y por cuenta de la misma). En ninguna de las citadas ventas se repercutió cuota alguna de IGIC sobre el adquirente al considerarse por la entidad vendedora (TF) que se trataba de operaciones exentas del citado impuesto toda vez que la compañía mercantil adquirente (GC) iba a enviar dicho tabaco fuera del archipiélago canario. Debe subrayarse que se trataba de tabaco que se hallaba almacenado por la entidad inspeccionada en el depósito autorizado

a otra compañía (la denominaremos D) por la Administración Tributaria Canaria, habiéndose retirado las citadas partidas de dicho depósito con ocasión de las referidas ventas mediante las correspondientes declaraciones de exportación presentadas ante la Administración Tributaria Canaria (modelo DUA EX - 3), en las que figuraba como destinatario de las exportaciones la empresa establecida en Gran Canaria (GC), la cual, a su vez, declaró posteriormente la exportación por vía marítima de dichas partidas de tabaco a un país tercero mediante la presentación de unas declaraciones de exportación (modelo DUA EX 1).

El TEARC confirma en su resolución el criterio sustentado por la Inspección de Tributos en el sentido de que la importación primera de dichas partidas de tabaco, es cierto, se efectuó al amparo del régimen de depósito, y por ello estuvo exenta en ese primer momento, pero lo que ocurrió con posterioridad fue que la empresa importadora (TF) canceló precisamente el régimen de depósito mediante una declaración de salida de depósito (DUA modelo EX 3), sin que desde luego pueda pretenderse que lo que realizó sea calificable como una exportación directa (esto es, una entrega de bienes con destino exterior al archipiélago canario efectuada por el propio transmitente) que hubiera estado exenta ex artículo 11.1 de la Ley 20/1991, sin que tampoco, obviamente, se efectuara una entrega de bienes dentro del depósito de la entidad D (no debe olvidarse que quien canceló el régimen de depósito fue la propia entidad inspeccionada -TF- que entrega la mercancía y no la entidad adquirente -GC-), y sin que se realizara tampoco una entrega al

amparo del régimen de depósito, sino que lo que realmente se efectuó fue una entrega onerosa de bienes a una sociedad establecida en Las Palmas de Gran Canaria, que declaró a su vez el envío de dichas partidas de tabaco a un país africano, sin que bajo ningún concepto la entrega efectuada por TF a GC pueda pretender conceptuarse como una exportación indirecta de las previstas en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991 precisamente por el hecho de que dicha sociedad adquirente no se trata de un sujeto no establecido en el archipiélago canario. No hubo entrega en depósito ni al amparo del régimen de depósito; de haber sido ello así, quien hubiera debido cancelar el citado régimen mediante la correspondiente declaración de exportación EX 3 habría sido la sociedad adquirente (GC) y nunca la inspeccionada (TF).

En lo que respecta a la posible existencia de una entrega de bienes dentro de un depósito o al amparo del régimen de depósito, analiza el TEARC la Resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, por la que se dictan instrucciones de funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros, y afirma que no puede sino compartir el criterio del órgano inspector cuando explica que el apartado 2.5 de la Instrucción Segunda de la referida Resolución viene a regular los traslados y las transferencias de las mercancías que se hallan al amparo del régimen de depósito aduanero, desarrollando así las previsiones contenidas en los artículos 511 a 514 del Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento (CEE) de la Comisión 2454/1993, regulando, de una parte, las

trasferencias en sentido estricto (traslado de mercancías del mismo depositante entre diferentes depósitos), y de otra, la posibilidad de que se efectúen traslados de mercancías entre diversos lugares sin que se ultime el régimen suspensivo (meros cambios de emplazamiento previstos en la autorización, traslados entre depósitos diversos del mismo depositario, traslados desde la Aduana hasta el depósito o viceversa), sin que resulten aplicables dichas previsiones a un supuesto como el enjuiciado en que no hubo un traslado entre depósitos y en el que no se ha producido un mero traslado físico de las mercancías sino que, desde el punto de vista jurídico, se ha producido la transmisión de poder de disposición de unos bienes en favor de una sociedad establecida en las islas Canarias.

Confirma el TEARC el criterio de la Inspección de Tributos de la Comunidad Autónoma de que, precisamente, por no resultar calificable dicha operación de venta de tabaco como de exportación es por lo que la entidad inspeccionada, previamente a la referida entrega de bienes, debió cancelar el régimen de depósito al amparo del cual se hallaba la mercancía importada mediante la preceptiva declaración de importación a consumo (DUA modelo IM-4), e ingresar el IGIC y el AIEM correspondiente; y asimismo debió repercutir el IGIC devengado por la operación de venta de tabaco efectuada sobre el adquirente establecido, ingresándolo además en la Hacienda Pública Canaria en los plazos reglamentarios.

Comparte asimismo el TEARC en su resolución el criterio de la Inspección de Tributos de que -al margen de que la eventual

exportación de las mismas a un país tercero por parte del adquirente resulta irrelevante a efectos de la cuestión central controvertida- no es menos cierto que, en el curso de las actuaciones desarrolladas a lo largo del procedimiento inspector, una valoración conjunta y libre de la prueba (principio que rige en nuestro Ordenamiento) lleva a la conclusión de que dichos bienes no salieron del archipiélago canario, y ello basándose en los diversos medios de prueba obrantes en el expediente: registro de singladuras, certificados de la Autoridad Portuaria de Las Palmas y de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE de la AEAT en Las Palmas acerca de los manifiestos de carga y los DUE (Documento Único de Escala), testimonios de las compañías consignatarias del buque en que se pretende haber realizado la exportación, certificado del Ministerio de Asuntos Exteriores (embajada en el país tercero de destino), informes del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales -IIEE- de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -AEAT-.

Por lo demás, confirma asimismo el TEARC el juicio emitido por la Inspección en el sentido de que, si bien -a la vista de las declaraciones efectuadas por la entidad inspeccionada en los modelos DUA EX 3 presentados- no debía apreciarse la circunstancia de "ocultación", sin embargo, la conducta llevada a cabo por el obligado tributario no sólo constituyó una conducta tipificada en los arts. 77 y 79 de la LGT-1963 y 191.1 de la LGT-2003, sino que además la conducta del obligado tributario fue constitutiva de infracción tributaria por cuanto se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se

aprecia el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en los artículos 77 de la LGT-1963 y 183.1 de la LGT-2003, sin que se aprecie, por lo demás, la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los artículos 77, apartado 4, de la LGT-1963 y 179, apartados 2 y 3, de la LGT-2003 (**Resolución de 31/03/08 -nº 38/2.880/06 y desglosadas 38/3.073/06, 38/3.074/06, 38/3.075/06, 38/3.076/06, 38/3.077/06, 38/3.078/06 y 38/3.079/06; así como nº 38/2.877/06 y desglosadas 38/3.065/06, 38/3.066/06, 38/3067/06, 38/3.068/06 y 38/3.069/06 de igual fecha).**

2. Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM).

- **Solicitud de rectificación de declaración -tipo impositivo-, ya admitida a despacho.** Según expone el Tribunal, las solicitudes de rectificación de las declaraciones ya admitidas a despacho, entre otros condicionantes, deberán formularse antes de que haya sido autorizado el levante de los bienes despachados, requisito este incumplido en el supuesto analizado por el Tribunal; de ahí que no se reconozca a la reclamante su solicitud de rectificación (**Resolución de 22 de enero de 2008 -nº 38847/07-).**

- **Exportaciones directas e indirectas como operaciones exentas. Cancelación del régimen de depósito. Transferencias entre depósitos. Infracciones y sanciones (Resolución**

de 31 de marzo de 2008 -nº 38/2.881/06 y desglosadas 38/3.080/06, 38/3.081/06, 38/3.082/06, 38/3.083/06 y 38/3.084/06, así como 38/2.878/06 y desglosadas 38/3.070/06, 38/3.071/06 y 38/3.062/06-).

Véase el criterio del Tribunal ya analizado a efectos del IGIC -en el apartado anterior-, y al que nos remitimos íntegramente.

IV. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL REGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS que afectan al IGIC y al ITPAJD (exención prevista en el artículo 25)

Son cuatro los supuestos enjuiciados por el referido TEARC -tres de ellos por la Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife-, a los que se va a hacer mención a continuación, donde la cuestión controvertida consiste en la concurrencia o no de los requisitos establecidos en dicho artículo para poder acogerse a la norma de exención de referencia. En ninguno de ellos se reconoce a la reclamante el derecho a la exención.

1. Concesión administrativa de obra pública. Solicitud de devolución del ITPAJD, modalidad TPO. El TEARC no reconoce el derecho a la devolución, al afirmar que las concesiones administrativas no son bienes corporales sino intangibles, o incorporales. Añade el Tribunal que fiel a esta naturaleza, el Plan General de Contabilidad las incluye dentro del "inmovilizado inmaterial". Por lo demás -afirmante en el Impuesto sobre el Valor Añadido

(IVA) como en el IGIC, las concesiones administrativas cuando están sujetas a dichos impuestos no tienen la consideración de entrega de bienes sino de prestación de servicios (**Resolución de 3 de abril de 2008 - nº 35/01323/2005-**).

2. Adquisición de un terreno rústico con la finalidad de construir sobre él una edificación destinada a alojamiento turístico extrahotelero y que a la fecha de terminación de las actuaciones inspectoras se encontraba pendiente de edificación. Se afirma por el Tribunal que el terreno adquirido no puede considerarse bien de inversión, toda vez que la actividad desarrollada por la entidad es de promoción de edificaciones y -habiéndose adquirido el bien para la finalidad anteriormente mencionada-, difícilmente podrá ser destinado, por su naturaleza, a ser utilizado como instrumento de trabajo o medio de explotación. Según señala este Tribunal la condición rústica del terreno impide no sólo iniciar inmediatamente las actividades de edificación sino también solicitar de forma inmediata los permisos administrativos necesarios para ello, porque con carácter previo a la obtención de tales licencias es necesario que la normativa urbanística modifique la clasificación del terreno y le otorgue la condición de edificable. Se considera asimismo por el Tribunal que en la conducta de la reclamante concurre el elemento de la culpabilidad, no apreciándose ningún elemento exculpativo en ella, de ahí que se confirme la sanción impuesta como consecuencia del disfrute indebido de la reiterada exención (**Resolución de 25 de abril de 2008 -nº 38/2.022/2005 y acumulada**

38/2.023/2005-. Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).

3. Adquisición de una parcela urbana que transcurridos más de cuatro años desde su adquisición, se encuentra todavía en fase de edificación. Tampoco se reconoce por el Tribunal el derecho a la referida exención, al considerar que la circunstancia de que haya transcurrido un año y medio desde la concesión de la licencia de edificación hasta el inicio de las obras, refleja de manera inequívoca que no se acometieron inmediatamente las actividades de edificación desde que se pudo iniciarlas. Hubo, pues, afirma el Tribunal, discontinuidad entre las distintas actuaciones -obtención de permisos, realización de las obras-, lo que impide reconocer el derecho a la exención en la adquisición del solar por la reclamante. Entiende además el referido Tribunal que en la conducta de la entidad reclamante concurre el elemento de la culpabilidad, no apreciándose ningún elemento exculpativo, al considerar que la norma tributaria infringida es suficientemente clara en lo que respecta a la exigencia de inmediatez y continuidad del proceso de edificación de los terrenos (**Resolución de 31 de marzo de 2008 - nº 38/1.868/2005 y acumulada 38/1.871/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife).**

4. Adquisición de dos fincas -terrenos originariamente rústicos, transformados en urbanos con condiciones urbanísticas asignadas de "casas aterrazadas hoteleras", y "bloques hotel" pendientes de edificación por la llamada "moratoria turística". Afirma el TEARC que

si bien es cierto que -como manifiesta la entidad reclamante- existe una imposibilidad jurídica insuperable para la obtención de los permisos y licencias necesarios para la construcción del edificio hotelero, como consecuencia de la publicación de la Ley 19/2003, de 14 de abril -por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las de Ordenación del Turismo de Canarias-, no lo es menos -afirma- que dicha publicación no constituye para la reclamante una circunstancia sobrevenida, en el sentido de imprevisión, toda vez que cuando adquirió los terrenos la citada Ley estaba ya vigente y lo estaba desde varios meses atrás. Insiste también el Tribunal en que es la fecha de adquisición la que determina el devengo del impuesto y la que marca el inicio del plazo para el cumplimiento de los requisitos de entrada en funcionamiento, obtención de los permisos y licencias para la edificación, etc. Y añade que todas las demás actuaciones previas a la compra pueden haber sido necesarias e incluso imprescindibles pero el impuesto no se devenga sino con la adquisición y lo cierto es que cuando los terrenos se

adquieren, con independencia de las reales intenciones inversoras de la entidad, la reclamante conoce perfectamente que no va a poder acometer de manera inmediata los trámites para obtener los permisos y licencias de construcción por encontrarse vigente una ley que se lo impide. Finalmente el TEARC haciéndose eco de la tendencia jurisprudencial de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas jurídicas aplicables, considera que en la conducta de la reclamante concurre el elemento de culpabilidad, no apreciándose ningún supuesto exculpatario en ella, pues -afirma- no hay que olvidar que la referida Ley estaba vigente en la fecha en la que la reclamante adquirió los terrenos, y -continúa señalando-, en ningún caso fue pues una circunstancia sobrevenida y sí plenamente conocida y previsible- (**Resolución de 27 de febrero de 2008 -nº 38/1.392/2005 y acumulada 38/1.393/2005-, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife**).

RESUMEN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL RELATIVAS A LOS BENEFICIOS FISCALES DEL REF QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AL IRPF (De enero a abril de 2008)

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

I. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINIS- TRATIVO CENTRAL

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

**Contribuyentes que pueden aplicar el
régimen de la RIC**

**Resolución de 3 de abril de 2008 con nº
00/02265/2006**

El TEAC en esta Resolución entra a examinar la aplicación de la RIC por parte de las **Agrupaciones de Interés Económico**, al haber rechazado la Inspección la posibilidad de que la dotación la practicara uno de los partícipes de la misma, por la parte correspondiente a los beneficios imputados por ella.

Las AIE están reguladas por la Ley 12/1991 en cuyo artículo 1 se dice que dichas entidades tendrán personalidad jurídica y carácter mercantil, siendo su régimen fiscal el contenido en los artículos 7.1 y 66 de la ley

43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. En virtud del citado artículo 66, las AIE tributan en régimen de transparencia fiscal, imputando la base imponible que corresponda a los socios residentes en territorio español a éstos y no existiendo limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

Siendo por tanto las AIE unas **entidades con personalidad jurídica** sujetas al Impuesto sobre Sociedades, subjetivamente se encuentran dentro de los sujetos que pueden acogerse a la RIC, sin que sea inconveniente para ello el que, fiscalmente, dichas entidades tributen en régimen de transparencia fiscal por cuanto que, según tiene dicho reiteradamente el Tribunal, las sociedades que tienen la consideración de transparentes pueden acogerse a este beneficio fiscal siempre que cumplan los requisitos que en la norma especial se establecen, en concreto, que los beneficios acogidos a la RIC deriven de una actividad que tenga la consideración fiscal de actividad económica realizada en Canarias.

Por lo anterior, **debe ser la AIE**, que es la que obtiene el beneficio procedente de la actividad, **la que puede acordar la dotación a la RIC**, efectuando la reducción correspondiente en su base imponible, para posteriormente imputar dicha base imponible reducida a los socios.

Para el obligado tributario, sigue diciendo el TEAC, los beneficios imputados por la AIE no son sino ingresos derivados de la mera tenencia de activos (sus participaciones en la AIE) por lo que, según criterio del Tribunal, no pueden los mismos servir de base a efectos de la RIC.

Finalmente el Tribunal se remite a lo dicho en el acuerdo de liquidación al afirmar que *"De lo contrario, lo que se produciría sería una transmisión de una persona jurídica a otra de la posibilidad de acogerse a la RIC, circunstancia ésta no contemplada en la norma. (...) Lo que además supondría diferir en un año por cada transmisión del beneficio (...) el momento de la dotación, y por consiguiente el plazo máximo para realizar las inversiones."*

Como **comentario** a esta Resolución, hemos de señalar que a diferencia de las AIE, que tienen personalidad jurídica como se dice expresamente en su ley reguladora, las **Uniones Temporales de Empresas (UTES)**, a pesar de ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, carecen de ella, razón por la cual el TEAR de Canarias en Resolución de 24/09/2003 (35/2230/01), incluida en el nº 8 de la revista Hacienda Canaria, entendió que eran los miembros de la UTE quienes debían dotar la RIC en la con-

tabilidad que necesariamente han de integrar en la suya propia, por todas las operaciones que realicen a través de la UTE.

Por último, el régimen de las **comunidades de bienes** ha sido reiteradamente abordado por el TEAR de Canarias (entre otras, Resoluciones de 28/05/2003 con nº 38/528/02 y 38/529/02) diferenciándose claramente de los dos supuestos anteriores no solo por el hecho de que las mismas carecen de personalidad jurídica, sino también por el hecho fundamental de que no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, debiendo tributar sus miembros en régimen de atribución de rentas, por lo que el posible beneficiario de la RIC será siempre el comunero que estará obligado a llevar contabilidad y a practicar en ella, en su caso, la dotación a la RIC, por la parte de beneficio que haya obtenido a través de la comunidad de bienes.

Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas

Resolución de 14 de marzo de 2008 con nº 00/00840/2006:

En esta resolución, se plantea la cuestión de si los beneficios que ha obtenido una entidad como consecuencia de la enajenación de acciones de otra sociedad en la que participa, son aptos para dotar la RIC. La particularidad que presenta el caso analizado frente a otros muchos que ya han sido incluidos en esta sección de la revista en números anteriores, es el hecho de que la entidad tenedora de las acciones ejerce la actividad de comercio al por mayor de materiales de construcción, siendo así que la sociedad en la que

participa se dedica a lo mismo, habiendo sido alegado durante el procedimiento inspector que la tenencia de la citada participación estaba directamente relacionada con el ejercicio de su propia actividad.

A pesar de ello, el TEAC confirma la regularización de la Inspección que entendió que el beneficio derivado de la venta de las acciones citadas no procedía de su actividad empresarial y por tanto no era apto para acogerse al beneficio fiscal de la RIC.

La imposibilidad de que los resultados que obtenga una empresa que no provengan del ejercicio o elementos afectos a una actividad económica sean aptos para la dotación de la RIC, ha sido mantenido reiteradamente tanto por el TEAC como por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por lo que entiende que en el caso analizado, **no procede dotar la RIC con los beneficios derivados de la enajenación de participaciones en otra entidad, aunque ésta última desarrolle actividades semejantes a la reclamante.**

El Tribunal se refiere a otra Resolución de 8/11/2007 (RG 1271-06) sobre una entidad dominante de un grupo mercantil de la que transcribe el siguiente párrafo: *"Sin embargo nada tiene que ver el hecho de ser la cabecera de un grupo mercantil con la consecuencia que se le vincula; **la tenencia de los títulos representativos del capital de las sociedades dominadas en absoluto implica que la compraventa de tales títulos constituya una actividad empresarial.** Una cartera de valores, fuera del ámbito de las sociedades de inversión mobiliaria*

en el que evidentemente no nos encontramos, no puede calificarse como activo afecto a una actividad empresarial."

En igual sentido se pronunció el TEAR de Canarias en Resoluciones de 29/12/2006, nº de reclamación 35/4169/05 y 35/2952/05, incluidas en esta sección del nº 20 de la revista Hacienda Canaria.

Límites cuantitativos. Dotación máxima de la RIC

Detracción de reservas

La misma **Resolución de 3 de abril de 2008 con nº 00/02265/2006**, que hemos analizado anteriormente sobre la aplicación de la RIC en las Agrupaciones de Interés Económico, aborda la cuestión de si **la compensación contable de pérdidas con cargo a reservas voluntarias**, supone una minoración de la base de cálculo de la RIC.

El artículo 27 de la ley 19/1994 permite la dotación del 90% de la parte del beneficio obtenido en el periodo que no sea objeto de distribución, considerando beneficios no distribuidos los destinados a nutrir reservas. Se trata con ello de que las empresas no repartan dividendos, sino que destinen el beneficio obtenido a efectuar inversiones que dinamicen la economía canaria, y para conseguir este objetivo el mismo artículo dispone la siguiente cautela: *"Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de*

la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.”

La entidad alega que la disposición de reservas voluntarias con destino a la absorción meramente contable de las pérdidas de ejercicios anteriores, no supone una verdadera distribución de las mismas al tratarse de simple asiento contable que no afecta a la situación financiera de la entidad ya que en definitiva no modifica el valor de los fondos propios.

El TEAC señala que el texto aplicable a los ejercicios regularizados se refería expresamente “al conjunto de las mismas” (las reservas) a diferencia del texto aplicable a partir del ejercicio 2003 por modificación introducida por la ley 53/2002 que fue sustituida por “de los fondos propios”.

En definitiva, **con la legislación aplicable a los ejercicios anteriores a 2003 se habla de detracción de reservas y tras la reforma de la ley 53/2002 se habla de detracción de fondos propios**, sin que ambos conceptos sean asimilables toda vez que las reservas se definen doctrinalmente como “*los fondos propios distintos de los aportados por los propietarios a título de capital y distintos de los resultados del ejercicio pendientes de distribuir*” en tanto que los fondos propios deben ser cuantificados, a tenor de lo dicho por la Resolución del ICAC de 20/12/1996 “*incluyendo con signo positivo, el capital suscrito, la prima de emisión, reservas por revalorización, otras reservas, los remanentes de ejercicios anteriores, las aportaciones de socios para com-*

pensación de pérdidas y el beneficio del ejercicio; y con signo negativo, los resultados negativos de ejercicios anteriores, las pérdidas del ejercicio, los dividendos a cuenta entregados y las acciones o participaciones propias adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital”.

En definitiva, concluye el TEAC, la compensación contable de pérdidas con cargo a reservas voluntarias ha sido una detracción de reservas, por lo que aplicando la norma vigente en el ejercicio en que se realizó, minora la base de cálculo de la RIC, aunque dicha detracción de reservas no haya supuesto una detracción de fondos propios.

A sensu contrario, hemos de señalar, que a partir del ejercicio 2003 y precisamente por el cambio de redacción del artículo 27 en los términos señalados, la citada compensación contable de pérdidas con cargo a reservas voluntarias, al no suponer una detracción de fondos propios, no supondría una minoración de la base de cálculo de la RIC.

Requisitos formales. Presencia de la RIC en balance

Resolución de 31 de enero de 2008, nº 00/1158/2005

Esta Resolución reitera lo que en tantas ocasiones ha señalado el TEAC para personas jurídicas, pero en este caso, referido a personas físicas, y es la necesidad de la existencia de dotación contable a la reserva para inversiones como requisito necesario para disfrutar del incentivo.

Por disposición expresa del artículo 27 de la ley 19/1994, si el sujeto pasivo, persona física pretende acogerse al beneficio fiscal que supone la reserva para inversiones en Canarias, debe cumplir todos y cada uno de los requisitos que se establecen en los números 3 a 8 de su artículo 27, entre los que figuran la constitución en el pasivo del balance de la cuenta de la reserva y su mantenimiento, lo que implica necesariamente la llevanza de libros contables.

Según el TEAC, en la exposición de motivos de la ley 19/94 queda plasmado el objetivo que se persigue mediante la regulación del régimen de la RIC que no es otro que el empresario canario acceda a importantes cotas de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor, esfuerzo que no queda en absoluto probado si no se garantiza plenamente que las inversiones realizadas lo han sido exclusivamente con fondos procedentes de los beneficios obtenidos por los sujetos pasivos en los ejercicios en cuestión, razón por la cual el requisito de constitución y de mantenimiento de la reserva se torna en sustancial y, por tanto, su incumplimiento acarreará la pérdida del beneficio indebidamente disfrutado.

En el caso concreto que se analiza en esta Resolución, **habiéndose comprobado la ausencia de contabilidad del empresario individual, en cuanto a la actividad realizada, es manifiesta la improcedencia de las deducciones practicadas en concepto de RIC.**

Por otro lado, el empresario individual, afirma el Tribunal, de forma parecida al socie-

tario, tiene como límite temporal para dotar la reserva el ejercicio siguiente al de la obtención del beneficio, sin que pueda, rebasarse la fecha de cierre de presentación de la declaración. Por ello, las consecuencias del incumplimiento de los requisitos contables referidos a la RIC, implica la integración de la deducción practicada, junto con sus intereses de demora, en la **liquidación correspondiente al ejercicio siguiente al de la obtención del beneficio**, criterio sostenido por el TEAR de Canarias y confirmado por el TEAC en resolución de fecha 15 de junio de 2006 (RG 7249-03)

Materialización de la RIC

Asignación de inversiones. Inmuebles usados; mejora tecnológica

Resolución de 17 de abril de 2008, nº 00/2210/2006 y 00/2212/2006

En este fallo el Tribunal Central examina en primer lugar la cuestión de **si la Inspección puede o no comprobar la existencia de inversiones en ejercicios que se encuentran prescritos** en el momento de la comprobación, no a los efectos de liquidar los citados ejercicios, sino de las consecuencias que ello pueda tener en los ejercicios siguientes no prescritos. El Tribunal resuelve la cuestión afirmativamente señalando que *"es criterio sentado por la doctrina el de que la actividad comprobadora de la Administración Tributaria, la cual se ha de entender como la constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo, puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetarse a plazo alguno. Es decir, en*

palabras de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de 11 de marzo de 1999, "la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad."

Por ello, es válido que la Inspección compruebe las inversiones realizadas en los ejercicios 1995 a 1998 como materialización de la RIC, como paso previo al análisis de las inversiones y materializaciones hechas en los ejercicios siguientes, aunque el primero de los ejercicios regularizados sea el de 1999.

En segundo lugar, y en relación con la asignación por parte de la Inspección de las inversiones a la Reserva y a la Deducción por Inversiones en Canarias, el TEAC señala que se ha venido admitiendo por parte de los Tribunales económico-administrativos (Resolución del TEAR de Canarias de 24/02/2003) la **reordenación en la asignación de inversiones entre RIC y DIC**, siempre que previamente se hubiese solicitado a la Inspección por parte del contribuyente.

Sin embargo, en cuanto a la **afectación parcial de un inmueble rehabilitado**, de manera que se asigne a la RIC el valor del suelo de un inmueble que se afecta a la DIC, el TEAC señala que si un inmueble usado se afecta a la DIC porque se considera rehabilitado, la norma de la citada deducción exige excluir el valor del suelo de la base que va a dar derecho a aplicar la deducción, pero,

como señala la Inspección, es el inmueble en su totalidad el que estará afecto a dicho incentivo fiscal. El valor del suelo se excluye solo a los efectos del cálculo de la cuantía que da derecho a la aplicación de la DIC, pero el suelo no puede quedar afectado a otro beneficio fiscal.

En tercer lugar destacamos de la Resolución que analizamos, el hecho de que **se admite por el Tribunal la existencia de mejora tecnológica en la adquisición de determinados inmuebles usados** cuando no había sido admitido por la Inspección. Se trata de una serie de inmuebles usados adquiridos por una entidad financiera, que son utilizados en un caso para el traslado de la sede de los servicios centrales de la entidad, siendo la nueva más amplia, y para la apertura de nuevas sucursales en el resto de los inmuebles.

El TEAC entiende que con los informes técnicos aportados por la entidad se justifica la mejora tecnológica, *"especialmente en su aspecto de mejora en la calidad de servicio, determinado por la ampliación de la red de oficinas bancarias que resulta evidente en el caso de una entidad con servicio a clientes."*

Asimismo, el Tribunal considera apto para la materialización de la RIC un **derecho de traspaso sobre un determinado inmueble**, respecto al cual la interesada alega que el pago del mismo contribuye a la obtención de ingresos porque sin él no sería posible desarrollar la actividad financiera de la entidad en el local en cuestión. El TEAC, considerando que concurren las mismas circunstancias que en la inversión citada ante-

riormente, para los inmuebles usados, estima la pretensión de la interesada respecto a la inversión en derechos de traspaso.

II. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

A) RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Rentas que dan derecho a dotar la RIC y rentas excluidas. Arrendamiento de inmuebles a vinculados

La **Resolución de 29 de febrero de 2008 con nº 35/03434/2006 y acumuladas** analiza la aptitud para acogerse a la RIC de los beneficios obtenidos por una entidad procedentes del arrendamiento de inmuebles a otra entidad, con la cual existe vinculación, para que los explote en régimen de explotación turística hotelera.

El TEAR en este caso, además de dejar sentado, como en otras muchas ocasiones anteriores, que sólo son susceptibles de acogerse a la RIC los beneficios que procedan del ejercicio de una actividad económica, se plantea si es de aplicación o no a la dotación a la RIC el último párrafo del apartado 5 del artículo 27 en el que se establece:

"Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero."

Es decir, se trata de saber si el hecho de que exista vinculación con el arrendatario es una circunstancia que no sólo impide que los activos adquiridos y cedidos en arrendamiento sean válidos para materializar la RIC, sino si además, los beneficios obtenidos por los citados arrendamientos, en la medida que procedan de arrendatarios vinculados deben quedar excluidos de la posibilidad de acogerse a la RIC.

El Tribunal en su fundamento de derecho octavo realiza el siguiente razonamiento:

"Realmente debe reconocerse que dada la ubicación del referido precepto pueden surgir dudas respecto a su alcance."

Antes de abordar esta cuestión no está de más señalar que la RIC se sustenta en tres conceptos: dotación, materialización y permanencia de la inversión y cualquiera de ellos que se hubiera elegido para ubicar el precepto habría traído consigo controversia en su aplicación a los otros dos."

Una posible interpretación es que no afecta a la dotación a la RIC, tal y como indica la reclamante."

Sin embargo, de la expresión "podrán disfrutar del régimen de la RIC" puede también razonablemente pensarse que el precepto afecta no sólo a la materialización y entrada en funcionamiento de la inversión, sino también a la dotación de la RIC."

Por otra parte el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 8 de noviembre de 2007 (RG 1180/06) abordando

la cuestión de la calificación fiscal del rendimiento de naturaleza arrendaticia, esto es, si determinados rendimientos procedentes del arrendamiento de unos apartamentos eran o no aptos para dotar la RIC en su fundamento de derecho tercero considera de aplicación los siguientes preceptos: "debemos remitirnos al apartado 5 del precepto transcrito según el cual: "los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero."

Por todo ello, **el TEAR, a pesar de que la actividad de arrendamiento en cuestión cumple los requisitos de empleado y local establecidos en el artículo 25 de la ley IRPF, concluye que, por aplicación del apartado 5 del artículo 27, no son aptos para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias los beneficios provenientes del arrendamiento de inmuebles, al existir vinculación con el arrendatario.**

Sin embargo, la **Resolución de 31 de marzo de 2008 con nº 35/03917/2006, CAMBIA RADICALMENTE EL CRITERIO expuesto en la resolución anteriormente comentada** de fecha 29 de febrero, al afirmar en su fundamento de derecho cuarto lo siguiente:

"Respecto a dicha cuestión, en primer lugar debe señalarse que el apartado 5 del

artículo 27 de la Ley 19/1994 regula el requisito de permanencia o mantenimiento de los elementos en que se materializa la RIC y no la propia materialización, requisito regulado en el apartado 4.

El referido precepto, apartado 5, determina en su párrafo primero que cuando la materialización consista en activos fijos, estos deben permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo que dotó la RIC, no en otra, durante cinco años como mínimo, o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Como lo dispuesto en este párrafo sería de imposible cumplimiento para las empresas que se dediquen al arrendamiento, a continuación, en el párrafo tercero se establece expresamente que no se entenderá incumplido el requisito de mantenimiento de la titularidad de los activos adquiridos para materializar la RIC cuando se haya cedido su uso a terceros mediante un contrato de arrendamiento realizado en el contexto de una explotación económica, pero excluyendo expresamente los casos en los que exista vinculación entre los contratantes o se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

No existiendo en el apartado 5, ningún otro texto más que el transcrito, que se refiere únicamente al requisito de mantenimiento de la inversión, sin más, procede, en consecuencia, estimar las pretensiones de la entidad en este punto.

Las alegaciones de la entidad consistían básicamente en afirmar que de una interpre-

tación sistemática de la norma se desprende que el apartado 5 del artículo 27 se dedica a regular determinados aspectos de la materialización de la RIC y no los referentes a la dotación del beneficio, apoyando tal afirmación entre otras, en la sentencia de 9 de diciembre de 2005 del TSJ de Canarias Sala de Sta. Cruz de Tenerife que afirma lo siguiente: *" lo que persigue el legislador es dar a la dotación a la RIC una materialización adecuada, exigiendo al respecto que los bienes inmuebles que se adquieran para hacer efectiva tal dotación sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial y contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente insular, objetivo que... encuentra una excepción cuando haya una vinculación, directa o indirecta, entre el arrendador que dotó la RIC y los arrendatarios o cesionarios de los bienes adquiridos, pues en este caso el arriendo no se incardina en la actividad productiva real de la empresa y el destino de la RIC, al apartarse de tal actividad, no añade valor y competitividad a la economía canaria, sino que se convierte, en cambio, en una mera colocación especulativa del ahorro..."*

El criterio sentado en esta resolución de 31 de marzo de 2008, al ser posterior al de 29 de febrero ha de ser el que, a falta de posteriores pronunciamientos que confirmen uno u otro, debemos entender como válido para el TEAR de Canarias.

Arrendamiento de inmuebles como actividad económica

Una de las grandes polémicas en la interpretación y aplicación de la RIC ha sido la referida a cuándo debemos entender que la

actividad de arrendamiento de inmuebles se ejerce como actividad económica, y cuando no. De esa diferencia depende no sólo que los beneficios obtenidos en ella sean aptos para dotar la reserva para inversiones, sino también que los activos adquiridos y afectos a dicha actividad se consideren válidos para materializar la RIC.

El TEAR de Canarias desde hace tiempo viene manteniendo la tesis de que el cumplimiento de los requisitos de tener en la actividad empleado a jornada completa y local exclusivamente afecto que se establecen en el artículo 25.2 de la ley IRPF (ley 40/98) no es más que una presunción iuris-tantum, que admite prueba en contrario en ambos sentidos. Así en Resoluciones, entre otras muchas 35/1779/01, 35/1780/01 y 35/2221/01 de 23/07/2003, a las que se hizo referencia en el nº 7 de la revista Hacienda Canaria, se exponía el razonamiento siguiente: *"se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento y a la inversa, no contar con estos medios personales y materiales y sí realizarla, pero sobre todo conviene destacar al hijo de dicho carácter presuntivo, que los requisitos exigidos lógicamente son funcionales, no finalistas y válidos per se y cuando el legislador exige que se tenga una persona contratada es porque obviamente existe un volumen de operaciones tal que con el mismo se va a tener a esa persona ocupada en la jornada de trabajo"*

Pues bien, el TEAR ha cambiado el criterio señalado en **Resoluciones nº 35/00345/2007 de 29 de febrero de 2008, nº 35/02162/2007, 35/03487/**

2006, 35/01895/2006 y 35/01106/2006 de 31 de marzo de 2008.

En todos los fallos citados, el Tribunal Regional se remite en sus fundamentos de derecho a la **Resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2007 (RG 1180-06)**, según la cual los requisitos del 25.2 LIRPF constituyen un "**criterio calificador de naturaleza objetiva**" pronunciándose en su fundamento de derecho tercero en los siguientes términos:

"En cuanto a la segunda cuestión, debemos remitirnos al apartado 5 del precepto transcrito según el cual: "Los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero."

Por su parte el artículo 25 de la ley IRPF comienza definiendo que: "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

La realización de actividades empresariales o profesionales supone, en definitiva, la ordenación por cuenta propia de medios de

*producción y de recursos humanos dirigidos al cumplimiento del objeto social, lo que implica la existencia de una organización empresarial necesaria para la realización de la actividad empresarial o profesional. A tales efectos y en relación con la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles el mencionado precepto precisa que: "**se entenderá** que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*
- b) Que para el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Según lo dispuesto en el mencionado artículo, la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles tendrá la consideración de actividad empresarial si se cuenta con un local en exclusiva destinado a la actividad y, además, una persona empleada, con contrato laboral.

(...)

La Inspección no obstante fundamenta la regularización practicada en que no existe la suficiente carga de trabajo que justifique la necesidad de disponer de persona contratada y local para obtener los correspondientes ingresos. Asimismo, la resolución dictada en primera instancia confirma el criterio inspector argumentando que: "El transcrito precepto, no es más que una presunción iuris-tantum, que admite prueba en contrario en ambos sentidos. Esto es, se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento y a la inversa, no contar con estos medios personales y materiales y sí realizarla..."

*Como ya ha quedado expuesto **la calificación como renta empresarial frente a la naturaleza de renta de capital inmobiliario, en el supuesto de actividad arrendaticia inmobiliaria, viene delimitada por el cumplimiento de dos requisitos objetivos, cuyo cumplimiento condiciona e integra legalmente la existencia de una organización empresarial.(...) Puede por ello concluirse que el artículo 25 de la ley 40/98 contiene un criterio calificadorio de naturaleza objetiva, y si bien en algunas ocasiones, este Tribunal ha rechazado la naturaleza de rendimiento empresarial en supuestos de actividad arrendaticia meramente residual, no ocurre así dadas las circunstancias del caso, por lo que cumpliéndose ambos requisitos (local y empleado afectos a la actividad de alquiler de inmuebles), el rendimiento arrendaticio tendrá la calificación fiscal de rendimiento de actividad económica"***

En cumplimiento de lo sentado por el TEAC, todas las resoluciones del TEAR anteriormente citadas se fijan exclusivamente en el hecho de si, del conjunto de las pruebas aportadas en el expediente, puede deducirse que existe efectivamente un local exclusivamente afecto a la actividad de arrendamiento y una persona contratada a jornada completa dedicada asimismo con carácter exclusivo a dicha actividad, procediendo en consecuencia a estimar el recurso en los casos en que tales requisitos se cumplen y desestimándolo en el resto de los casos sin entrar, en aplicación de lo dicho por el TEAC, a examinar si para la actividad en cuestión necesita o no dichos medios.

Requisitos formales en la dotación

En dos **Resoluciones de 29 de febrero de 2008, la primera con nº 35/03432/2006 y la segunda con nº 35/03483/2006** afirma el TEAR, de forma novedosa, que en el caso de presentación extemporánea de la declaración del Impuesto con dotaciones a la RIC, es suficiente con que se pruebe la distribución del resultado y la dotación contable previa de la misma, aunque no exige que se haya hecho en el plazo mercantil para ello.

El mismo criterio se repite en **Resolución de 31 de marzo de 2008 con nº 35/04803/2006.**

El TEAR afirma en las citadas resoluciones:

"En lo relativo a su dotación, del párrafo primero del apartado 8 del artículo 27, de la

ley 19/1994: "El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que se aplique el incentivo regulado en este artículo", se desprende que la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades fuera de plazo no lleva consigo la pérdida del beneficio fiscal, si bien el acuerdo de dotación a la RIC debe adaptarse previamente a su presentación, por la simple razón de que los datos contenidos en la declaración deben obedecer a un hecho real, tanto en su vertiente de ingresos, como gastos y sus síntesis el beneficio y correspondiente distribución.

Más dudoso es, si resulta necesario que el acuerdo de aprobación de resultados y su distribución, en definitiva de dotación a la RIC, se adopte dentro del plazo fijado por la legislación mercantil.

El Tribunal atendiendo al objetivo fundamental de la RIC, el desarrollo económico y creación de riqueza en Canarias, el cual se consigue con la materialización, ya que de nada sirve la dotación si posteriormente no se materializa y se mantiene la inversión, y puesto que el precepto fiscal admite las declaraciones extemporáneas, considera que la adopción del acuerdo en que se dota la RIC fuera del plazo fijado por la legislación mercantil tampoco es causa de la pérdida del beneficio fiscal.

De todo lo expuesto cabe concluir:

1. Que la presentación fuera de plazo de la declaración del Impuesto no conlleva la pérdida del beneficio fiscal.
2. Que el acuerdo en que se dota necesariamente la RIC debe ser previo a la fecha de presentación de la declaración o como sumo coincidir con ésta y finalmente, en cuanto a la acreditación del cumplimiento de los plazos indicados debe estar a lo dispuesto en el párrafo primero del apartado octavo del artículo 27 de la ley 19/94."

Con todo ello concluye, en la resolución 35/03432/2006, siendo extemporáneas las tres declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas en los tres ejercicios que se analizan, que como en dos de ellas (2000 y 2001) la legitimación notarial de firmas de los administradores certificando la distribución de resultados, es anterior a la de la presentación de la declaración del IS, el Tribunal considera válida la dotación a la RIC realizada en los mismos. No así la del ejercicio 2002, que no se considera válida al ser posterior a la presentación de la declaración.

Por su parte, en las resoluciones 35/03483/2006 y en la 35/04803/2006, no habiéndose acreditado por la sociedad la adopción del acuerdo por la Junta General de Accionistas de aprobación del beneficio y su distribución dotando la RIC con anterioridad a la presentación de la declaración-liquidación complementaria fuera de plazo, procede confirmar la actuación inspectora.

El **criterio** expuesto en las resoluciones del TEAR comentadas, es **contrario** al soste-

nido hasta ahora por el propio Tribunal y también **al manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 29/06/2006 con nº 00/4414/2004** donde no se admitió como válida la dotación a la RIC consignada por una

entidad que había presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades de forma extemporánea habiendo sido depositadas las cuentas en el Registro Mercantil con anterioridad a la presentación de la declaración pero fuera del plazo mercantil para ello.